



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO nº 0138 /2017

34ª SESSÃO ORDINÁRIA de: 19.6.2017.

PROCESSO Nº 1/0493/2011

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201022423-2

RECORRENTE: CLARO S/A.

RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

AUTUANTE: CRISTINA BARBOSA SOARES E OUTROS

RELATOR: VALTER BARBALHO LIMA

**EMENTA:** ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS SEM GRAVAME DO IMPOSTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Indicada infringência ao art. 2º VII da Lei nº 12.670/96. Penalidade sugerida: alínea "c" do inciso I do art. 123 da Lei nº 12.670/96, com alterações da Lei nº 13.418/2003. 1. Alegação de cobrança do ICMS sobre receitas decorrentes de atividade-meio ou serviço de valor adicionado, a teor do § 1º do art. 61 da Lei nº 9.472/97. 2. Recurso ordinário conhecido e parcialmente provido. 3. Perícia. 4. Exclusão dos serviços classificados sob a condição supra, a teor do acórdão no REsp. 1.176.753 do STJ. 5. Redução do crédito tributário. 6. Arguição de decadência afastada. 7. Nova perícia afastada por voto de desempate do Presidente. 8. Autuação julgada parcial procedente, conforme laudo pericial, em conformidade com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão unânime.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. PARCIAL PROCEDÊNCIA.

**RELATO**

Cuidam os autos da irregularidade fiscal falta de recolhimento do imposto, na forma e nos prazos regulamentares, devido sobre a prestação de serviços de comunicação no exercício de 2008, no importe de R\$ 1.171.903,54, conduta para a qual o agente autuante sugeriu a aplicação da penalidade prevista na alínea "c" do inciso I do artigo 123 da Lei nº 12.670/96, que resultou na imposição de multa de igual valor.

Processo nº 1/0493/2011 - AI nº 1/201022423-2 - Relator: Valter Barbalho Lima

Pg. --1



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Objetivamente, aduzem os autuantes que restou identificado o registro de itens de serviço de comunicação sem o devido destaque do ICMS, nos termos previstos no § 10 do artigo 25 do Decreto nº 24.569/97, reproduzido nas informações complementares.

Em sede de impugnação, a autuada aduz que sobre os serviços a que alude a autuação não incide ICMS por se tratar de compartilhamento de redes, cujo imposto é diferido, no qual se incluem os serviços de SMS e MMS, denominado de interconexão e o fato gerador do ICMS na prestação do serviço de comunicação é absolutamente necessário que um terceiro preste, em caráter oneroso, serviços que tenham por objeto propiciar a efetiva comunicação entre duas ou mais partes.

Traz a colação doutrina relaciona ao tema, assim como os artigos 60 e 61 § 1º da Lei nº 9.472/97 - Lei Geral de Comunicações -, com o fito que demonstrar que os serviços objeto da autuação caracterizam serviços de valor adicionado, dentre eles aquisições de bens, tais como downloads, SMS e outros listados às fls. 38 dos autos.

Protesta contra a graduação da penalidade aplicada, com esteio no artigo 100 do CTN e, ao final requer o provimento da impugnação, ao fim de que seja cancelado ou suspenso os débitos relativos ao auto de infração e, caso persista o feito, que a multa seja reduzida ao patamar de 2%.

Em seguida, reconhece a incidência do tributo sobre as prestações roaming internacional e procede ao recolhimento de R\$ 385.970,42, a título de parcial quitação da exigência, documentos probatórios anexos.

Por ocasião do julgamento singular restou acatado o feito fiscal, ao entendimento que as disposições normativas consignadas no § 10 do inciso IX do artigo 25 do Decreto nº 24.569/97 alcançam os serviços a que se refere a autuação, portanto, legítima é cobrança, afasta a pretensão no sentido de reduzir a multa ao patamar de 2%, visto que as penalidades decorrem de previsão expressa em lei, termos que decide pela procedência da autuação.

No recurso ordinário, segue a mesma linha de reclamos da impugnação, em que ressalta os serviços não onerosos de mensalidade, bem assim os de valor adicionado, com esteio nas disposições do inciso II do artigo 55 da CF, em conjunto com o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96, reitera os aspectos doutrinários e menção à



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Lei nº 9.472/97, mediante reprodução dos artigos 60 e 61 § 1º, bem como os demais argumentos da defesa, para requerer o provimento do recurso e consequente cancelamento do débito e, alternativamente, redução da multa ao nível de 2%.

A Assessoria Processual Tributária se manifestou em acorde com a decisão prima, com fundamento do plexo de normas de regência da espécie, em especial o Convênio ICMS nº 69/98, editado com amparo nas disposições do artigo 199 do CTN, que delinea a seara de abrangência dos serviços de comunicação, refuta o pedido de redução da multa por ser matéria de reserva legal e a atividade de lançar é vinculada e, conclui por opinar pelo conhecimento do recurso ordinário, negar-lhe provimento, com vista que seja julgada procedente a imputação.

Em julgamento na 38ª Sessão Ordinária de 21.2.2013, restou decido pela realização de perícia com vistas a que fossem excluídas as receitas relativas à locação de bens e equipamentos, habilitação, assinatura, transferência de linha, serviços prestados a clientes isentos, órgãos públicos, serviços de gerenciamento de redes, receitas de terceiros, receitas financeiras (juros, multas e refaturamento), bem como receita que tenham natureza de atividade-meio, em conformidade com o Resp. 1.176.753, do Superior Tribunal de Justiça.

No laudo pericial a base de cálculo foi reduzida ao nível de R\$ 4.156.149,47, após os ajustes promovidos em razão dos procedimentos solicitados.

Em contrarrazões ao laudo pericial, a recorrente listou diversos serviços que, sob sua ótica, não configuram serviços de comunicação propriamente ditos, posto que de valor adicionado, sobre os quais não incidiria o ICMS, pois se referem exclusivamente à relação de natureza mercantil, que são cobrados em apartados e discriminados na dos usuários, dentre eles aquisição de bens de terceiros – parceiros -, download de conteúdo próprio – Claro Ideias -, etc., sob o argumento que ninguém presta serviço a si mesmo, logo, deve haver um terceiro independente para tornar possível a comunicação entre o emissor e o receptor, no que se funda para solicitar o retorno à perícia.

Em memoriais de julgamento, apresentado nesta sessão, reitera os argumentos evidenciados, renitente e com ênfase especial para os serviços de valor adicionado, sob o fulcro que a perícia não atendeu à segunda parte do quesito 1 do despacho, que autorizou a providência, visto que a decisão inserta no REsp. 1.176.753, abrange todos os serviços dessa natureza e não somente aqueles que expressamente nomina e repisa o



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

pedido de conversão do julgamento da realização de nova perícia, para os fins de que sejam excluídas, do lavamento fiscal, as receitas que expressamente descreve.

É o relato.

**VOTO DO RELATOR**

Para os efeitos de mero registro, impende assinalar que os serviços de comunicação passaram a compor o campo de incidência do ICMS com o advento da Constituição de 88, cujas regras gerais relativas ao tributo em alusão, em nível nacional, decorrem da Lei Complementar nº 87/96 e, em relação estrita aos serviços de comunicação, convém trazer a colação o inciso III do artigo 2º. Vejamos:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

III – prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a **geração, a emissão**, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. (dn).

A prejudicial suscitada a título de parcial decadência do feito, ao argumento que atingido pelo instituto da decadência, em face da sujeição à contagem do prazo decadencial estatuído no § 4º do artigo 150 do CTN, restou de pronto e unanimemente afastada, ao convencimento que a hipótese em apreciação se adéqua a regra de contagem insculpida no inciso I do artigo 173 do mesmo instrumento legal.

Dado que se trata de uma espécie nova inclusa no campo de incidência do tributo em alusão, o Convênio ICMS nº 69/98 disciplina os contornos de abrangência da espécie, em nível nacional, a teor da cláusula primeira. Vejamos:

**Cláusula primeira** Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Nesse diapasão, urge atentar para a notória amplitude das hipóteses de incidência que a regra nela insculpida contempla, aspecto que têm gerado vasto questionamento no âmbito judicial, contudo, o resultado cinge-se a entendimentos estanques, posto que firmados em torno de rubricas específicas, logo, pendente de solução definitiva, seja por meio de controle difuso ou concentrado de legalidade, por conseguinte, os efeitos que dele dimanam permanecem em vigor naquilo em que não haja decisão judicial em contrário.

Com efeito, manifestações judiciais que retiram certas rubricas do nicho de incidência do ICMS, gravitam em torno de itens classificados a título de atividades-meio e preparatório - serviços valor de adicionado -, fundamentais aspectos dos protestos impugnatórios reiterados no recurso ordinário, cuja apreciação procedida na 38ª Sessão Ordinária de 21.2.2013 denota o grau e amplitude da análise empreendida acerca da matéria, em que resultou na conversão do curso do julgamento na realização de perícia, nos seguintes termos: excluir as receitas relativas a locação de bens e equipamentos, habilitação, assinatura, transferência de linha, serviços prestados a clientes isentos, órgãos públicos, serviços de gerenciamento de redes, receitas de terceiros, receitas financeiras (juros, multas e refaturamento), bem como receita que tenham natureza de atividade-meio, em conformidade com o Resp. 1.176.753, do Superior Tribunal de Justiça.

Como visto, a decisão havida naquela oportunidade abrangia todos os aspectos alcançados pelo lançamento, que foram objeto de contestação, convencimento que se extrai à medida que as contrarrazões ao laudo pericial versam acerca das mesmas hipóteses, entretanto, adstritas tão somente ao quantum dos itens contemplados na providência.

Nesse passo, é cogente frisar os relevantes aspectos que permeiam o trabalho pericial, a vista que a recorrente fora intimada, por seu procurador, a indicar os serviços contemplados no despacho de fls. 186 dos autos, em que a explicação relativa ao funcionamento de cada um se fez sob a forma de petição, documento de fls. 206 a 217 dos fólios processuais, datado de 30 de outubro de 2014, em cujo laudo pericial correspondente encontram-se as razões que levaram à exclusão ou não dos serviços indicados, do levantamento fiscal, que culminou na redução da base de cálculo.

Em contrarrazões ao laudo pericial, os protestos da recorrente cingiram-se ao fato que parte do quesito 1 não teria sido atendida, à medida que não foi indicado os nomes dos serviços que deveria ter sido excluídos, visto que a menção feita no REsp. é



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

exemplificativa, logo abrange todas as atividades-meios, no que se funda para requerer nova perícia.

Ao exame do despacho que autoriza a providência, do laudo e à luz dos esclarecimentos prestados pela recorrente, induz a concluir que não lhe assiste razão, porque restou demonstrado que no trabalho pericial foi levado a efeito o que fora determinado, ou seja, excluiu as receitas com ele compatíveis, amparado na decisão judicial prolatada no REsp. 1.176.753 do STJ e dado que os argumentos recursais, reiterados nos memoriais de julgamento versam sobre as mesmas prestações, resta prejudicada a postulação relativa à conversão do curso do julgamento em nova perícia.

Nos termos evidenciados, nada obstante o entendimento jurisprudencial firmado em torno da não-incidência do ICMS sobre atividades-meio ou serviços de valor adicionado, a questão essencial reside na falta de preciso delineamento dos tipos que assim devam ser classificados, ao vislumbre que as concepções formuladas sobre o tema decorrem da subsunção do conceito doutrinário atribuído ao gênero, contudo, pendente de um rol taxativo, a exceção de serviços pontuais, objeto de decisões isoladas a eles restrita.

Sob essa perspectiva e dada a considerável seara de abrangência do imposto, à luz das normas de regência, impedem admitir que a cognição em comento possa ser estendida aos mais diversos tipos de prestações inerentes à atividade de comunicação realizados por operadoras do sistema, mormente à carência de uniformidade de decisões jurisprudenciais em torno da matéria, a exemplo de recente manifestação do STF, no Recurso Extraordinário – RE nº 912888, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, apreciado na sessão plenária de 13.10.2016, cuja decisão se reproduz a seguir:

O Tribunal, apreciando o tema 827 da repercussão geral, preliminarmente, por maioria, conheceu do recurso extraordinário, vencido o Ministro Marco Aurélio, que julgava prejudicado o recurso. No mérito, o Tribunal, por maioria, deu provimento ao recurso para denegar a ordem, vencidos os Ministros Luiz Fux e Ricardo Lewandowski. O Tribunal, por unanimidade, fixou tese nos seguintes termos: **“O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário.”** (dn).



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Nesse passo, vê-se que a questão em tablado não está pacificada. Ao contrário, à medida que os desdobramentos não convergem no sentido de excluir do alcance do plexo de normas de regência, todos os serviços objeto de discussão.

Enfim, convictos que os demais aspectos substanciais que permeiam o caso concreto já foram objeto de análise anterior, à subsunção que se impõe das determinações assentes na ata da 38ª Sessão Ordinária de 21.2.2013 ao tipo em discussão e, à vista do ordenamento normativo a que se sujeita, a outro sentimento não conduz senão que padece de amparo fático e jurídico, que justifique a exclusão de quaisquer outras receitas do âmbito da pretensão, à carência de demonstração incontestável da não-incidência do tributo estadual sobre as tipicidades evidenciadas.

Registre-se que o convencimento ora exposto, decorre de uma premissa singela, posto que, à dicção do texto legal capitulado na CL 87/96, caracteriza serviço de comunicação, dentre outras prestações, a simples **emissão, transmissão** e o Convênio ICMS nº 69/98 inclui na base de cálculo do imposto os valores cobrados a título de **acesso, adesão**, previsões que permanecem no ordenamento jurídico. (dn).

Sob esse pálio, não é razoável cogitar-se que em toda e qualquer prestação realizada por operadoras de telefonia deva haver, sempre e compulsoriamente um terceiro partícipe, como fez parecer a recorrente, visto que o acesso e downloads de conteúdos próprios, por exemplo, não há um terceiro, mas importa, fatalmente, além do acesso em si, na consequente emissão ou transmissão de dados, informações, imagens, sons, etc., logo, não pode ter outro caráter senão de atividade-fim de operadora comunicação.

Lastreada nessa percepção, inquinamo-nos a acatar o resultado assente no laudo pericial, procedimento que excluiu as receitas não açambarcadas pelo ICMS, notadamente em face da decisão prolatada do REsp. 1.176.753 do STJ e consignar que o protesto concernente ao efeito confiscatório da multa, falece competência a este órgão julgante administrativo analisar questões dessa natureza, em estrita observância do disposto no § 2º do artigo 48 da e nº 15.614/2104, uma vez decorrente de previsão legal.

Impende assinalar que a recorrente procedeu ao recolhimento do valor de R\$ 385.970,42, relativo às prestações promovidas sob a rubrica roaming internacional, consoante espelho de pesquisa procedida no sistema Controle da Arrecadação Estadual, Consulta DAE Emitido, fls. 141 dos autos.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento

Por todo o exposto, voto pelo conhecimento do recuso ordinário, nego-lhe provimento, em que fica rejeitada a tese decadencial erigida, à unanimidade de votos, bem como afastada a realização de nova perícia, por voto de desempate do Presidente, para reformar a decisão condenatória de primeira instância e julgar parcial procedente a imputação, em face do resultado assente no laudo pericial, em conformidade com a manifestação oral proferida em sessão pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado. Decisão, no mérito, unânime.

É o voto.

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Base de cálculo .....	R\$ 4.156.149,47
ICMS .....	R\$ <u>1.122.160,36</u>
Multa .....	R\$ <u>1.122.160,36</u>
<b>TOTAL .....</b>	<b>R\$ 2.244.320,72</b>

**DECISÃO**

Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que são **RECORRENTE: CLARO S/A** e **RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Decisão:** A 1ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Ordinário e, preliminarmente, em relação ao pedido de perícia complementar, solicitado pela recorrente, para a exclusão da base de cálculo os valores referentes aos serviços apontados pela autuada – Outras Receitas, como atividade-meio da empresa, resolve indeferir por voto de desempate do Presidente, uma vez que os serviços objeto desta autuação configuram-se como serviço de telecomunicação, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, portanto, atividade-fim da empresa. Foram votos divergentes os dos conselheiros Matheus Fernandes Menezes, Sandra Arraes Rocha e José Gonçalves Feitosa que votaram a favor do retorno dos autos à Perícia. No mérito por unanimidade de votos, dar-lhe parcial provimento, para modificar a decisão condenatória exarada em 1ª Instância e julgar parcial procedente, mantendo os valores do estorno de débitos confirmados no laudo pericial, nos termos do Conselheiro Relator, em desacordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária, mas em conformidade com a manifestação oral, em sessão, do representante da Procuradoria Geral do Estado. Em relação ao argumento de que a multa aplicada possui efeito confiscatório, resolvem por unanimidade de votos não acolhê-lo, por entenderem que não compete a esta Câmara de Julgamento afastar a

Processo nº 1/0493/2011 - AI nº 1/201022423-2 - Relator: Valter Barbalho Lima

Pg. 8



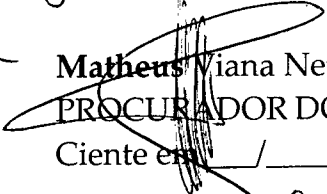


SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ  
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO  
Conselho de Recursos Tributários - 1ª Câmara de Julgamento


aplicação de norma sob o fundamento de inconstitucionalidade, conforme dispõe o art. 48 §2º, da Lei nº 15.614/2014. Presente à Câmara a representante legal da autuada Dra. Vanessa Oliveira Lins de Alencar.

SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, aos 28 de Junho de 2017.

  
**Manoel Marcelo Augusto Marque Neto**  
PRESIDENTE DA 1ª CÂMARA


  
**Matheus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO  
Ciente em \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ 2017

*p/ Adalberto Camasceno*  
**Leilson Oliveira Cunha**  
CONSELHEIRO

  
**José Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRO

  
**Maria Eneide Silve e Souza**  
CONSELHEIRA

**Sandra Arraes Rocha**  
CONSELHEIRA

  
**Valter Barbalho Lima**  
CONSELHEIRO

  
**Matheus Fernandes Menezes**  
CONSELHEIRO